

**Audience publique du 22 mars 2004**

Recours formé par Madame ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 17071 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 20 octobre 2003 par Madame ..., ... , demeurant à L-... , tendant à la réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 juillet 2003 déclarant irrecevable sa réclamation formulée à l'encontre du bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2001, mis à la poste le 12 décembre 2002 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 20 janvier 2004 ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment la décision directoriale critiquée ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport ainsi que Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en ses plaidoiries à l'audience publique du 10 mars 2004.

---

Considérant qu'en date du 14 novembre 2002 le bureau d'imposition Luxembourg II de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes a émis le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 concernant Madame ... en y émergeant des revenus nets divers non exonérés d'un montant de 14.072.902,- LUF, provenant de la réalisation d'effets immobiliers sis à ... ;

Qu'à la date du 12 décembre 2002 le même bureau d'imposition émit un bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu concernant l'année d'imposition 2001 émergeant au titre de revenus nets divers non exonérés le montant de 13.462.649,- LUF ;

Que sous la signature d'une fonctionnaire remplaçant le préposé, le bureau d'imposition en question s'est adressé le 21 février 2003 à Madame ... en ces termes :

*« Concerne : rectification de la plus-value 2001*

*Madame,*

*Me référant à mon entrevue du 20.02.2003 avec votre ex-époux, M. ..., je suis au regret de vous informer que nous ne pouvons pas envisager une rectification du bulletin d'imposition 2001, étant donné que le délai de réclamation est dépassé.*

*Je vous prie d'agréer, Madame, l'expression de mes sentiments distingués. »*

Que par courrier recommandé du 18 mars 2003 Madame ... adressait au bureau d'imposition Luxembourg II la réclamation suivante :

*« Monsieur ... s'est présenté auprès de vous début décembre 2002 pour contester votre bulletin du 14.11.202 parce que vous avez oublié d'ajouter au bulletin les 2 maisons à ... 3 + 5 rue de la Moselle, valeur 1940 111.973,- coeffic. 15,63 1.750.138,- frs.*

*Le 12.12.2002 il avait reçu votre bulletin de correction et il avait constaté que vous aviez calculé les 2 maisons avec une valeur de frs 610.253,- suivant vos bulletins une valeur réelle de frs 3.537.351,- pour toute la maison 1, rue de la Sûre.*

*Pour déterminer la valeur de la maison en raison de l'amortissement annuel, il avait envoyé au début des années 1950 à l'administration des Contributions à Grevenmacher toutes les factures de la reconstruction d'un montant total de frs 1.320.000,-. Monsieur ... a expliqué cette affaire au bureau auprès de vous et en présence d'un autre employé – certainement le chef. Ce Monsieur s'est déclaré d'accord avec le montant de frs 1.320.000,-.*

*L'autre jour vous m'avez envoyé une lettre pour déclarer que le délai de réclamation était passé.*

*M. ... s'est présenté alors le matin du 5.03.2002 à 10.05 heures chez vous pour contester cette décision qui est incompatible avec les instructions de l'administration des Contributions directes, car il a réclamé pour rectifier le bulletin du 12.12.2002. Vous avez précisé que le chef aurait pris cette décision et qu'il ne se trouve pas au bureau pour cause de maladie.*

*Je vous prie donc de bien vouloir rectifier votre décision du 21.02.2003.*

*Veillez agréer, Madame, mes salutations bien empressées. »*

A la date du 22 juillet 2003 le directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », a déclaré la réclamation irrecevable en motivant comme suit sa décision d'irrecevabilité :

*« Le Directeur des Contributions,*

*Vu les requêtes introduites :*

*I. le 5 mars 2003, par déclaration actée par le sieur Jean ... au nom de la dame ... ;*

*II. le 19 mars 2003, par la dame ..., demeurant à L-2320 Luxembourg ;*

*Pour réclamer contre le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2001, émis le 12.12.2002 ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

#### *I.*

*Considérant, qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance (art. 106 NCPC ; cf. : Conseil d'Etat, 14.01.1986, n° 6514 ; Trib. adm., 16.06.1999, n° 10724 ; Cour adm., 21.12.1999, n° 11382C) ;*

*Considérant, qu'en l'espèce, faute de procuration, l'existence d'un mandat ad litem à l'époque de l'introduction de la réclamation actée du 5 mars 2003 n'est pas établie et que celle-ci est partant irrecevable faute de qualité ;*

*Considérant que le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2001 a été mis à la poste sous pli fermé le 12 décembre 2002 ;*

*Considérant qu'aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours jointe au bulletin entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ;*

*Que la requête, datée du 18 mars 2003 et entrée le 19 mars 2003, n'a donc pas été introduite dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré le 17 mars 2003 ;*

*Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;*

*Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;*

*Considérant qu'aux termes du § 252 AO la réclamation tardive est irrecevable ;*

*Par ces motifs*

*dit la réclamation irrecevable. »*

Considérant que c'est contre cette décision directoriale que Madame ... a fait introduire en date du 20 octobre 2003 un recours tendant à voir déclarer sa réclamation recevable ainsi qu'à en voir adjuger le bénéfice;

Considérant que relativement à son objet, le recours est à analyser en tant que recours en réformation dirigé contre la décision directoriale déferée ;

Considérant qu'en application des dispositions combinées des articles 228 de la loi générale des impôts dite « *Abgabenordnung (AO)* » et 8, paragraphe 3, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation ainsi intenté ;

Que le recours ayant été introduit suivant les formes et délai prévus par la loi, il est recevable ;

Considérant qu'il est constant à partir des éléments produits au dossier que tout au long de la procédure de réclamation, Madame ... a dirigé ses doléances à l'encontre du bulletin rectificatif émis le 12 décembre 2002, après qu'elle eût obtenu satisfaction partielle en ce que le bulletin initial du 14 novembre 2002 avait été remplacé par ledit bulletin rectificatif du 12 décembre 2002 ;

Considérant qu'il résulte encore de façon constante des pièces versées au dossier que dès les doléances présentées à l'encontre du bulletin émis le 14 novembre 2002, c'est Monsieur ..., ex-époux de la demanderesse, qui s'est présenté auprès du bureau d'imposition compétent en vue d'obtenir successivement la rectification des bulletins d'imposition émis pour l'année 2001 ;

Considérant que le courrier adressé à Madame... le 21 février 2003, après le passage de son ex-époux la veille audit bureau d'imposition, par un fonctionnaire du bureau pour compte du préposé, contient, d'une part, une indication inexacte en ce qu'il retient que le délai de réclamation serait dépassé et omet, d'un autre côté, de signaler expressément à Madame... qu'un mandat spécial et exprès serait exigé en vue d'introduire utilement une réclamation à l'encontre du bulletin d'imposition par elle critiqué ;

Que dans la mesure où le seul bulletin d'impôt sur le revenu relatif à l'année 2001 critiqué à l'époque par Madame... était celui rectificatif, émis le 12 décembre 2002,

l'affirmation contenue dans la lettre du 21 février 2003 comme quoi la réclamation formulée le 20 février serait irrecevable comme étant tardive ne se vérifie point ;

Considérant qu'à partir des dispositions combinées du paragraphe 254, alinéa 2 AO et de l'article 106 du Nouveau code de procédure civile, le directeur a pu valablement retenir à travers la décision déferée que pour exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toute matière d'un mandat *ad litem* exprès et spécial aux fins de l'instance (cf. trib. adm. 16 juin 1999, n° 10724 du rôle, confirmé par Cour adm. 21 décembre 1999, n° 11382C du rôle, Pas. adm., V° Impôts, n° 299, page 392 et autres décisions y citées) ;

Considérant qu'en principe, à défaut de rapporter les éléments de preuve d'une habilitation à l'introduction d'une réclamation durant le délai contentieux ou suite à la demande du directeur subséquente, le contribuable n'établit pas l'existence d'un mandat *ad litem* à l'époque de la réclamation ;

Considérant qu'il ne résulte pas des éléments du dossier que le directeur ait demandé en l'espèce la production d'un mandat *ad litem* au cours de l'instruction du dossier devant lui ;

Considérant que si dès lors aucune procuration n'a été fournie au directeur, l'existence d'un mandat *ad litem* à l'époque de l'introduction de la réclamation actée du 5 mars 2003, se dégage néanmoins des éléments actuellement soumis au tribunal, ensemble les circonstances spécifiques de l'espèce, en ce que non seulement Monsieur Jean ..., ex-époux de la demanderesse, continuant visiblement à s'occuper de ses démarches auprès de l'administration des Contributions directes, dès avant la réclamation actée du 5 mars 2003, a sollicité, au nom de Madame... la rectification du bulletin rectificatif critiqué du 12 décembre 2002, lors de l'entrevue du 20 février 2003 relatée dans le courrier du 21 février 2003 précité, tout comme il résulte du courrier de réclamation signé par Madame... elle-même, daté du 18 mars 2003, également prérelaté, que dès avant le 5 mars 2003 Monsieur ... a agi en son nom et pour son compte, en suivant ses instructions pour réclamer contre ledit bulletin rectificatif du 12 décembre 2002 et s'est présenté « *alors le matin du 05.03.2003 à 10.05 heures* » « *pour contester cette décision qui est incompatible avec les instructions de l'administration des Contributions directes, car il a réclamé pour rectifier le bulletin du 12.12.2002* » ;

Considérant qu'il se dégage de façon suffisante de l'ensemble des éléments ainsi fournis en cause que Monsieur ... est à considérer comme ayant agi sur base d'un mandat *ad litem* émanant de Madame ... et ayant existé dès avant l'époque de l'introduction de la réclamation actée le 5 mars 2003 ;

Que c'est dès lors à tort que la décision déferée a rejeté cette réclamation comme étant irrecevable faute de qualité ;

Que la réclamation ayant pour le surplus été introduite dans le délai utile de trois mois ayant couru depuis la notification du bulletin rectificatif litigieux émis le 12 décembre 2002 elle n'encourt point non plus l'irrecevabilité pour cause de tardiveté ;

Que par réformation il importe dès lors de déclarer recevable ladite réclamation, introduite par ailleurs suivant les formes prévus par la loi ;

Considérant que le directeur, n'ayant point été amené à statuer sur le fond de la réclamation , il convient de renvoyer le dossier devant lui en prosécution de cause.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours recevable en la forme ;

au fond, le dit justifié ;

réformant, déclare la réclamation recevable et renvoie le dossier en prosécution de cause devant le directeur de l'administration des Contributions directes ;

condamne l'Etat aux frais .

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 22 mars 2004 par :

M. Delaporte, premier vice-président,  
Mme Lenert, premier juge,  
M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

Schmit

Delaporte